

Michael Gleiss / Jürgen Romstorfer\*)

## SWI-Jahrestagung: Gewinne eines österreichischen Gesellschafters aus einer slowakischen K.S.

SWI CONFERENCE: PROFITS OF AN AUSTRIAN SHAREHOLDER FROM A SLOVAKIAN K.S.

On November 18<sup>th</sup>, 2021, the 16<sup>th</sup> annual SWI conference was held in Vienna. Various recent cases on international tax law were presented and discussed from the perspective of practitioners, judges, tax auditors, and experts from the tax administration. This contribution summarizes the main points of discussion on a selected case.<sup>1)</sup>

### I. Sachverhalt

Herr A ist unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich. Er ist alleiniger Kommanditist einer slowakischen *komanditná spoločnosť* (in der Folge: K.S.). Diese slowakische K.S. ist operativ im Bereich Photovoltaik tätig und wickelt eigene Projekte in der Slowakei sowie im benachbarten Ausland ab. Die slowakische K.S. ist eine substanzhaltige Gesellschaft mit eigenen Mitarbeitern, Betriebsmitteln und einem eigenen Büro.

Die slowakische K.S. ist 100%ige Anteilseignerin einer tschechischen Kapitalgesellschaft (s.r.o.), die eine Photovoltaikanlage errichtet hat. IZm der Errichtung dieser Anlage wurde ein Gewinn bei der tschechischen s.r.o. erzielt, der zunächst an die slowakische K.S. und in weiterer Folge an den österreichischen Gesellschafter „ausgeschüttet“ wurde. Bei der „Ausschüttung“ des Gewinns wurde in der Slowakei 7 % Quellensteuer einbehalten.

Fraglich ist zunächst, wie die slowakische K.S. aus österreichischer Sicht zu qualifizieren ist. Anschließend stellt sich die Frage, wie die Einkünfte, die aus der Beteiligung an der tschechischen s.r.o. stammen, in Österreich steuerlich zu behandeln sind.

### II. Diskussion

**Reinhard Rindler:** Bei ausländischen Rechtsgebilden ist ein Typenvergleich anzustellen, um eine Qualifikation nach österreichischen Vorschriften zu erreichen. Nach slowakischem Recht handelt es sich bei einer K.S. um eine Kapitalgesellschaft. Für die Beurteilung nach österreichischem Recht spielen die zivilrechtliche und die steuerrechtliche Behandlung im Ansässigkeitsstaat jedoch keine Rolle. Vielmehr ist beim Typenvergleich ein Kriterienkatalog heranzuziehen, anhand dessen die Vergleichbarkeit mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft beurteilt wird.<sup>2)</sup>

Nach diesen Kriterien kommt man aus österreichischer Sicht zum Ergebnis, dass die K.S. wie eine Personengesellschaft zu behandeln ist und steuerlich somit ein transparentes Rechtsgebilde darstellt. Für die Besteuerung ist Art 7 DBA Slowakei maßgebend,

---

<sup>1)</sup> Mag. Michael Gleiss und Jürgen Romstorfer, LL.M., BSc., LL.B. sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

<sup>2)</sup> Am 18. 11. 2021 fand zum sechzehnten Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien) gemeinsam veranstaltete SWI-Jahrestagung in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des internationalen Steuerrechts wurden aus Sicht der Betriebsprüfung, des BMF, des BFG, des VwGH und der Beratungspraxis diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang diskutierten StB Mag. Gerald Gahleitner, LL.M., Mag. Judith Herdin-Winter, WP/StB Mag. Gabriele Holzinger, Mag. Matthias Kornberger, Präs. i. R. Dr. Christian Lenneis, WP/StB Mag. Christoph Plott, WP/StB Dr. Roland Rief, WP/StB Mag. Reinhard Rindler, LL.M., Horst Rinnhofer, Dr. Sabine Schmidjell-Dommès, Laura Turcan, LL.M. und Sen.-Präs. Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn. Dieser Beitrag gibt die Argumente wieder, die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauscht wurden.

<sup>3)</sup> Rz 132 ff KStR.

weil ein Unternehmensgewinn vorliegt. Das Besteuerungsrecht steht daher grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen zu, somit Österreich. Eine Ausnahme besteht nur dann, wenn die Gewinne einer Betriebsstätte zugerechnet werden können, die in der Slowakei gelegen ist.

Das Vorliegen einer Betriebsstätte ist zu bejahen, weil in der Slowakei eigene Mitarbeiter, Betriebsmittel und ein eigenes Büro vorhanden sind. Eine weitere Voraussetzung ist, dass die slowakische K.S. eine unternehmerische Tätigkeit ausführt, was ebenfalls zu bejahen ist. Die dieser Betriebsstätte zuzuordnenden Gewinne sind daher in der Slowakei zu besteuern. Fraglich ist jedoch, ob die Ausschüttung der tschechischen s.r.o. auch wirtschaftlich der slowakischen Betriebsstätte zugerechnet werden kann.

Den Verrechnungspreisrichtlinien<sup>3)</sup> sowie dem *Authorized OECD Approach* (AOA) zufolge wird dabei auf eine wirtschaftliche Zuordnung abgestellt. Der VwGH hat sich zuletzt im Oktober 2020 mit einem vergleichbaren Fall beschäftigt.<sup>4)</sup> Dabei stellte der VwGH auf einen funktionalen Zusammenhang zwischen den Aktivitäten der Betriebsstätte und der Kapitalgesellschaft ab. Für den funktionalen Zusammenhang ist entscheidend, wo die wesentlichen Mitarbeiterfunktionen (sogenannte „*significant people functions*“) ausgeübt werden. Dabei wird auf die effektive Tragung des wirtschaftlichen Risikos iZm der Beteiligung abgestellt. Wird das gesamte Risikomanagement von der Betriebsstätte durchgeführt, ist die Beteiligung der Betriebsstätte zuzuordnen. Neben der Risikotragung ist die Ausübung der Gesellschafterrechte in Bezug auf die Beteiligung und die Wahrnehmung der Leitungs- und Steuerungsfunktion maßgebend.

Aus dem VwGH-Erkenntnis geht nicht klar hervor, was konkret unter dem Begriff des „*funktionalen Zusammenhangs*“ zu verstehen ist. Mit der Begriffsdefinition haben sich bereits zahlreiche EAS-Auskünfte beschäftigt,<sup>5)</sup> wobei immer wieder auf den AOA verwiesen wird. Kürzlich ist dazu auch eine BFG-Entscheidung ergangen.<sup>6)</sup>

Da die slowakische K.S. aus österreichischer Perspektive als Personengesellschaft anzusehen ist, stellt im vorliegenden Fall die Zahlung der slowakischen Gesellschaft an den in Österreich ansässigen Kommanditisten keine Ausschüttung dar, sondern Einkommensverwendung. Da es in der Slowakei eine Betriebsstätte gibt und dieser die Beteiligung an der tschechischen s.r.o. zuzurechnen ist, sind die Gewinne aus der Beteiligung in der Slowakei zu besteuern und in Österreich unter Progressionsvorbehalt steuerfrei zu stellen. Die Slowakei geht davon aus, dass es sich bei der K.S. um eine Kapitalgesellschaft handelt, weshalb dort keine Entnahme von Gewinnen, sondern eine Ausschüttung von Dividenden vorliegt. Diese Ausschüttung unterliegt der slowakischen Quellensteuer. Fraglich ist, wie die Zurechnung zu erfolgen hat, wenn die Zuordnung der Beteiligung oder der Wirtschaftsgüter zu einer Betriebsstätte nicht so eindeutig ist, und was wirklich unter dem „*funktionalen Zusammenhang*“ zu verstehen ist, der vom VwGH mittlerweile ein zweites Mal bestätigt wurde.<sup>7)</sup>

**Laura Turcan:** Ich entnehme Ihren Schlussworten, dass Sie über den funktionalen Zusammenhang sprechen wollen. Meiner Meinung nach stellen sich aber auch im Falle der Bejahung des funktionalen Zusammenhangs spannende Rechtsfragen. Infolge der Anwendung des DBA Slowakei sind die Gewinne gemäß Art 7 DBA Slowakei bei der

<sup>3)</sup> Rz 279 ff VPR 2021.

<sup>4)</sup> VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007; siehe dazu *Lang*, Neue VwGH-Rechtsprechung zur abkommensrechtlichen Behandlung hybrider ausländischer Gesellschaften, SWI 2020, 642; *Zorn*, VwGH: Einkünfte aus Beteiligung an slowakischer k.s., RdW 2020, 949; *Schmidjell-Dommes*, VwGH zur Zurechnung einer österreichischen GmbH-Beteiligung an eine slowakische, hybride K.S., SWI 2021, 291; *Loukota*, Aktuelle BEPS-konforme VwGH-Judikatur zu hybriden Personengesellschaften, SWI 2021, 181.

<sup>5)</sup> Vgl EAS 2931 vom 8. 2. 2008; EAS 2910 vom 12. 11. 2007; EAS 3010 vom 18. 12. 2008; EAS 3167 vom 21. 6. 2010; EAS 3164 vom 21. 6. 2010; EAS 3317 vom 8. 4. 2013; EAS 3403 vom 8. 6. 2018.

<sup>6)</sup> BFG 6. 7. 2020, RV/7101779/2017.

<sup>7)</sup> VwGH 18. 10. 2017, Ro 2016/13/0014; 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007.

Betriebsstätte in der Slowakei zu besteuern. Wir dürfen aber nicht vergessen, dass auch das DBA Tschechien anwendbar ist. Nach dem DBA Tschechien handelt es sich bei der Ausschüttung der tschechischen Kapitalgesellschaft um Dividenden, die gemäß Art 10 DBA Tschechien in Österreich besteuert werden dürfen, weil sie an Herrn A, also an eine in Österreich ansässige Person, fließen. Es stellt sich also die Frage, wie weit die Abschirmwirkung des DBA Slowakei geht, dh, inwieweit das Besteuerungsrecht gemäß Art 10 DBA Tschechien von Art 7 DBA Slowakei eingeschränkt wird. Wir haben es mit einem Zurechnungskonflikt aufgrund einer hybriden Gesellschaft zu tun. Eine mögliche Antwort findet sich daher im OECD-MK zu Art 23 Abs 1 OECD-MA.<sup>8)</sup> Die dort angeführten Beispiele zu hybriden Gesellschaften stimmen zwar nicht exakt mit dem vorliegenden Sachverhalt überein. Kombiniert man jedoch Beispiele A, E oder F miteinander, so kommt man wohl zum Ergebnis, dass Österreich im Zeitpunkt des Zuflusses das Besteuerungsrecht für die aus Tschechien fließenden Dividenden zukommt. Aufgrund der Abschirmwirkung des DBA Slowakei muss Österreich aber wohl die anteilige Körperschaftsteuer anrechnen, die in der Slowakei auf die Dividenden erhoben wurde.

Dieses Ergebnis kommt jedoch nur zustande, wenn die Gewinne der tschechischen s.r.o. der slowakischen Betriebsstätte zuzurechnen sind. In der älteren Judikatur des BFG wurde diesbezüglich des Öfteren die Verflechtung der Tätigkeiten der Gesellschaften thematisiert. *Kasper Dziurdz* legt in einem Beitrag<sup>9)</sup> überzeugend dar, weshalb eine Verflechtung der Tätigkeiten nicht ausreichend ist, um eine funktionale Zurechnung zu erreichen. Vielmehr kommt es auf die Ausübung der Gesellschafterrechte und den Ort der Ausübung der wesentlichen Mitarbeiterfunktionen (*significant people functions*) an. Die Verflechtung der Tätigkeiten kann lediglich Indizienwirkung entfalten. Auf dieser Basis ist die Aufteilung der Gewinne schließlich eine Frage der Fakten. Ich habe das Gefühl, dass sich die bisherige Rechtsprechung, mit Ausnahme des VwGH-Erkenntnisses aus 2020,<sup>10)</sup> nicht ausreichend mit allen Aspekten der Zurechnung auseinandergesetzt hat.

Abschließend sei noch erwähnt, dass Art 5 MLI jetzt auch wirksam geworden ist und die Anwendung von Art 23 Abs 2 DBA Slowakei modifiziert. Art 5 MLI wurde Art 23 Abs 4 OECD-MA nachgebildet. Sollte die Auslegung des Art 22 Abs 1 DBA Tschechien im Einklang mit dem OECD-MK zu Art 23 Abs 1 OECD-MA nicht ausreichend sein, kommt man auch über den gemäß Art 23 Abs 4 OECD-MA modifizierten Art 23 Abs 2 DBA Slowakei zu dem Ergebnis, dass Österreich zwar besteuern darf, aber eine Anrechnung der in der Slowakei bezahlten Steuern vornehmen muss.

**Judith Herdin-Winter:** Die Frage des funktionalen Zusammenhangs bzw die Frage, ob die Beteiligung der Betriebsstätte zugerechnet werden kann, ist letztlich eine Sachverhaltsfrage. Die eigentliche Rechtsfrage in diesem Fall ist, auf welcher gesetzlichen Grundlage die Anrechnung der in der Slowakei einbehaltenen Quellensteuer in Österreich erfolgen könnte. Für jene Fälle, auf die das MLI bereits anzuwenden ist, stellt sich diese Frage nicht mehr, da die Anrechnung auf Basis von Art 23 Abs 4 OECD-MA erfolgen kann. Problematisch ist die Anrechnung jedoch für jene Sachverhalte, auf die das MLI noch nicht anwendbar ist. Eine Rechtsgrundlage für die Anrechnung scheint nicht gegeben zu sein. Die Zahlung fließt an Herrn A bereits zu, bevor Quellensteuer eingehoben wird.

**Laura Turcan:** Die Slowakei erhebt in Summe zweimal Steuern. Im Zeitpunkt des Zuflusses der Einkünfte erhebt die Slowakei Körperschaftsteuer, da die K.S. nach slowakischem Recht eine Kapitalgesellschaft ist. Im darauffolgenden Jahr erfolgt die Aus-

---

<sup>8)</sup> Tz 11.2 OECD-MK zu Art 23 OECD-MA.

<sup>9)</sup> *Dziurdz*, Zurechnung von Beteiligungen und der funktionale Zusammenhang, SWI 2020, 521.

<sup>10)</sup> VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007.

schüttung der Dividende bzw die Entnahme, worauf Quellensteuer einbehalten wird. Eine unmittelbare Rechtsgrundlage für die Anrechnung der Quellensteuer iHv 7 % ist auch aus meiner Sicht nicht gegeben, weshalb eine Anrechnung der Quellensteuer wahrscheinlich nicht möglich ist, gerade aufgrund des zeitlichen Auseinanderfallens.

Anhand der Beispiele in Art 23 Abs 1 OECD-MA ergibt sich jedoch die Möglichkeit der Anrechnung der Körperschaftsteuer in dem Jahr, in dem Österreich das Einkommen Herrn A zurechnet. Die Beispiele im Kommentar beziehen sich auf einen Textbestandteil, der im OECD-MA 2017 eingefügt wurde. Die OECD geht davon aus, dass es sich bei dieser Änderung um eine rein klarstellende Änderung handelt und dass diese dementsprechend auch auf ältere Abkommen anwendbar ist. Dies wird in der Literatur jedoch kritisch gesehen.<sup>11)</sup> Ob man daher über diese Möglichkeit zu einer Anrechnung kommt, ist umstritten.

**Michael Lang:** Allgemein kann festgehalten werden, dass die aus Tschechien stammenden Dividenden nach nationalem Steuerrecht in Österreich steuerpflichtig sind. Deshalb stellt sich die Frage, ob nach dem DBA Slowakei die Zugehörigkeit der Beteiligung zur Betriebsstätte angenommen werden kann. Nur weil die Beteiligung zu einer Gesellschaft gehört, ist die Frage noch nicht entschieden. Auch wenn die K.S. nach nationalem Recht als Personengesellschaft zu qualifizieren ist, kann nicht zwingend davon ausgegangen werden, dass die Beteiligung auch der Betriebsstätte zugerechnet werden kann.

<sup>11)</sup> Vgl zB Lang, Introduction to the Law of Double Tax Conventions<sup>3</sup> (2021) Rz 100 mwN.

Peter Feith\*)

## Wesentliche Änderungen im slowakischen Steuerrecht für 2022

### IMPORTANT AMENDMENTS TO SLOVAK TAX LAW IN 2022

Slovak tax law sees some changes in the year 2022. Among these changes are a more taxpayer-friendly treatment of loss carry forwards, mandatory electronic communication with tax authorities, possibility of electronic archiving, and reduction of the threshold for the application of the reduced income tax rate of 15 %. Additional new requirements for VAT taxpayers were also implemented. These requirements comprise the registration of bank accounts with tax authorities and checking of creditors' bank accounts against an account directory published by tax authorities.

#### I. Neuerungen im Steuerrecht

##### 1. Elektronische Kommunikation mit den Finanzbehörden

Es erfolgt die Umstellung der Kommunikation mit den Finanzbehörden auf elektronische Form über das elektronische Postfach des Steuerpflichtigen, dh, die Zustellung von Schriftstücken geschieht nicht mehr auf postalischem Weg. Auch Anbringen und Erklärungen von Unternehmen sind nunmehr ausschließlich auf elektronischem Weg möglich. Unter „*Unternehmen*“ versteht man juristische Personen inklusive Personenhandelsgesellschaften sowie natürliche Personen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft oder selbständiger Arbeit. Sonstige natürliche Personen sind auch in

\*) Mag. Dr. Peter Feith ist österreichischer Wirtschaftsprüfer und Steuerberater mit slowakischer Wirtschaftsprüferlizenz sowie geschäftsführender Gesellschafter von Wirtschaftstreuhandgesellschaften in Österreich und der Slowakei.